

相続税と所得税の二重課税についての一考察

— 生保年金二重課税事件を中心として —

池 末 美保子

【問題意識】

相続税は、相続または遺贈（死因贈与を含む。）により財産を取得した相続人等に対し、相続財産の価額を基準として課される租税である。相続税の持つ代表的な機能として、所得税の補完機能があげられる。被相続人が生前に稼得した所得のうち、政策的減免措置などの理由により生前に負担しなかった所得税を相続開始の時点で清算するという考え方や、相続税も遺産を取得した相続人等の一時的・偶発的所得に対する所得課税であるという考え方があり、相続税と所得税は密接な関係にあると言える。

所得税法は、9条1項17号において、相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの（相続税法の規定により相続、遺贈又は個人からの贈与により取得したものとみなされるものを含む。）を課税の対象から除外することを規定している。平成22年のいわゆる「生保年金二重課税事件」において、最高裁（以下、この最高裁判決を「平成22年最判」という。）は、同号の趣旨を「同一の経済的価値に対する相続税又は贈与税と所得税との二重課税を排除したもの」と解したうえで、相続税の課税対象となる部分と同一の経済的価値部分の年金支給額に所得税を課すことは許されないと判示した。

平成22年最判は、従来の課税実務を否定するものであり、相続税と所得税は別個の体系の税目であることから、理論的には二重課税の問題はないとされて

きた両者の関係についての理解を覆すものであった。判決後には、課税実務も変更された。しかし、平成22年最判の経済的価値が同一かどうかという解釈は、判断の多様性を生む余地を残しており、所得税法9条1項17号の適用について検討することは、実務上でも意義のあることと考える。そこで本稿では、平成22年最判と関連判例を検証することにより、所得税法9条1項17号の適用範囲について考察することを目的とする。

【各章の構成】

第1章では、制度の概要を述べる。第2章では、「生保年金二重課税事件」についての判例及び学説の研究を行う。生命保険金課税を検証することにより、所得税法9条1項17号（事案当時15号）の役割や相続税と所得税の二重課税についての考察を行う。第3章では、生保年金二重課税事件を契機として提訴された「相続不動産の譲渡に係る二重課税問題」についての判例及び学説の研究を行い、構造的に類似する被相続人のキャピタル・ゲインについて、所得税法9条1項17号（事案当時16号）の適用がされなかった理由について検討する。第4章では、所得税法9条1項17号の適用範囲について考察を行う。同号が規定する「相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの」についての解釈や生保年金二重課税事件の射程についての検討を行う。

【結論】

昭和13年に制限的所得概念のもとで創設された生命保険金課税は、所得概念の拡大や相続税の課税方式の移行を経ることになる。そもそも死亡保険金請求権については、私法上では相続人の固有財産とされており、相続財産の性質を有しないとされていた。これを課税当局は、相続財産の逸脱および贈与に対する権衡から課税すべきと認識した。相続税法が、みなし相続財産としたのは、

被相続人の保険料の支払いという出捐に着目したためであろう。このことから、課税が開始された当初は、相続税課税をもって課税関係が終了するものと考えられていたことが推察された。昭和22年に包括的所得概念が採用され、贈与、遺贈又は相続に因り取得したものは、一時所得に該当することになる。この一時所得については、所得税法9条1項17号が適用されるため、相続税課税をもって課税関係が終了することに矛盾は生じない。のちに（昭和25年）相続税の課税方式が遺産取得税方式に移行される。相続税も遺産を取得した相続人等の一時的・偶発的所得に対する所得課税であると考えられることから、相続税の課税方式が遺産取得税方式に移行された後は、所得税法9条1項17号が、遺産取得者（相続人）に対する相続税と所得税の二重課税を防ぐ役割を担っていたとの考えに至った。

生保年金二重課税事件を契機として提訴された「相続不動産の譲渡に係る二重課税問題」の判例では、平成22年最判で問題とされた所得とはその性質を異にするものであるとして、平成22年最判の射程は及ばないとされた。相続不動産においては、被相続人の所有期間中の増加益（キャピタル・ゲイン）は、時価に含まれて相続税が課税され、相続後に譲渡した時点で所得税が課税されることとなる。そのため、被相続人のキャピタル・ゲインについて、同号の適用が問題とされた。検討の結果、構造的に類似する被相続人のキャピタル・ゲインに対する所得税の課税は、被相続人の所得の繰延課税であることが確認できた。したがって、相続人の下で実現される所得ではあるが、所得の帰属先が異なるため、同号は適用されないとの考えに至った。

これらの判例を踏まえて所得税法9条1項17号の適用範囲についての考察を試みた結果、同号が規定する「相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの」とは、相続、遺贈等により財産を取得することによる所得であり、所得税法上、その性質により、一時所得または雑所得であると考えられる。さらに、生保年金二重課税事件の射程について検討を行った。平成22年最判は、相続税の課税対象と同一の経済的価値となる部分に「被相続人死亡時における将来

キャッシュフローを考慮した現在価値」という考えを取り入れた。このように考えたのは、当該財産の取得により相続人に帰属する所得が、相続開始時に実現したと捉えることも可能だったからであるという考えに至る。相続時に評価される権利であったとしても、その後その権利に基づいていくら受領できるか不明なものは、相続開始時においては収入すべき金額が確定していないため、相続開始時に所得を認識することはできないと考える。

所得税法56条の適用要件について

寺田克史

【問題意識】

所得税法56条(以下「法56条」という)は、事業者と生計を一にする配偶者や親族がその事業者の営む事業に従事したことにより支払われた対価等をその事業者の必要経費として認めないとする規定である。

わが国では、戦前そして戦後しばらくの間、「家」制度により世帯単位課税が採用されていたが、昭和24年のシャープ勧告により、それまでの世帯単位の課税から個人別に課税するようになった。ただし、個人単位課税を採用した場合、納税者は妻子を雇用し給与を支払うことにより所得を分散し、税負担を軽減しようとするとして、要領のよい納税者に対する抜け道封じのため、当該規定が制定された。このような立法経緯から法56条の立法趣旨は、恣意的な所得分散の防止であるとされている。

上記のように法56条は個人単位課税の例外的な規定にもかかわらず、従来の判例では、支払われる対価について、「対価が妥当なものであるか否かといった個別の事情のいかんにかかわらず一律に適用されることが予定されている規定」とされ、形式的な適用がされており、立法趣旨に沿わないと考えられる判決が下されてきた。

また近年では、パートナーシップ制度による法律婚以外の同性婚の増加や働き方改革によるダブルワークの推奨により、夫婦の在り方や働き方の変化が著

しい。本論文では、このような社会情勢の変化が著しい現代社会において、立法当時の家族関係や支払い対価を前提とした解釈のままでは不合理は生じないのか、また、多様化する家族や働き方も踏まえて法56条の適用要件について検討する。

【各章の構成】

第1章では、法56条の前身である旧所得税法11条の2から現行の法56条に至るまでの沿革を検討することにより、法56条の立法趣旨が恣意的な所得分散の防止であることを確認した。また、従来の伝統的な解釈とされる判例により、法56条の課税要件である生計要件と事業要件の2つについて検討した。

第2章では、判例研究として、弁護士の夫が別に独立して事業を行う弁護士の妻に支払った報酬について争われた最判平成17年7月5日判決（弁護士夫婦事件）と弁護士の夫が別に独立して事業を行う税理士の妻に支払った報酬について争われた最判平成17年7月5日判決（夫弁護士妻税理士事件）を取り上げた。同時期に独立した事業を行う士業の夫婦が行った判例であるが、夫弁護士妻税理士事件の地裁判決だけが納税者が勝訴した初めての事例となった。最終的に両事件とも納税者敗訴となったが、地裁判決で異なる判断となった事業要件の解釈の違いについて検討を行った。

第3章では、学説から法56条の課税要件について、立法趣旨に則した解釈を検討し、現行の解釈による現代社会との問題点や法57条による課税上の公平性について指摘している。

第4章では、前述の各章により検討したことにつき総括を行った。

【結論】

法56条の生計要件については、お互いが他方に依存せずに生活できる水準に

ある場合は「生計を一にする」に該当すべきでないと考ええる。同居して生活する以上、一定の消費生活を共にし、夫婦で共有する財布があることは間違いないと思われるが、共通の財産以上に個人として処分できる所得が多い場合は、世帯を単位とするよりは個人を単位とする方が合理的ではないだろうか。また、独立した事業を行う事業者同士で結婚した場合に婚姻が原因で経費を否認されることに合理性はないと考える。

事業要件については、「従事したことその他の事由」の内容を考慮しない解釈については問題があると考ええる。伝統的な解釈によれば、対価の支払い事由等の個別の事情を考慮しないため、事業要件は「その居住者の営む不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき事業から対価の支払を受ける場合」となるのではないだろうか。このような解釈となるのであれば「従事したことその他の事由」は必要ない文言ということになり、文理解釈上問題があると考ええる。

法56条の問題は、法人成りや事実婚等により回避することができる。それは形式的な要件を重視し、経済的な実態を考慮しないことが原因であると考えられる。このように形式的な変化のみで法56条の適用が免れる一方で、夫婦で適正な報酬額を支払っても否認される現状がある。これは法56条の適用範囲が立法趣旨から外れているからであると考ええる。

法56条は、個人単位課税を原則とする所得税法に例外的に世帯単位課税を適用するための規定であるが、従来の伝統的な解釈によればその適用要件が広範囲に及ぶため、立法趣旨・目的に該当しないものに対しても適用されてきた。しかしながら、法56条の立法趣旨である恣意的な所得分散の防止は、現代においても有効であり必要なものであると考ええる。法56条は特例としての税法であり、その立法趣旨・目的に則して解釈することで、現代社会においてもその役割を果たすことが望まれる。

相続税における土地評価に関する一考察

— 財産評価基本通達6項の適用基準について —

黄 成 泰

【問題意識】

相続税及び贈与税は、相続等によって取得した財産の価額の合計額（課税価格）に対して課税される。この価格は、原則として相続税法22条「評価の原則」において「この章で特別の定めのあるものを除くほか、相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時ににおける時価」によると定められている。国税庁が定める財産評価基本通達1「評価の原則」（2）は、「時価の意義」について「財産の価額は、時価によるものとし、時価とは、課税時期において、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額をいい、その価額は、この通達の定めによって評価した価額による。」と規定している。

宅地地域の土地評価は路線価を設定して、これに基づき、個別的要因による調整を行い評価し（同通達11項）、建物は固定資産税評価額により評価すること（同通達89項）となっている。路線価の価格水準は、一般的に公示価格の8割として設定されているため、特別な場合を除き、通常は時価の範囲内に収まっていると解されている。しかし、不動産の形態などは多種多様であるため、一律に当てはめることはできず、上記の評価方法では時価の範囲に収まらない場合も多くある。したがって、国税庁は財産評価基本通達6項「この通達の定めにより難しい場合の評価」（以下「通達6項」という。）において、「この通達の定め

によって評価することが著しく不相当と認められる財産の価額は、国税庁長官の指示を受けて評価する。」と定めている。

判例においては、国税庁長官の指示を受けた鑑定評価を時価として認定したケースが数多く見受けられ、路線価などを用いた通達評価が否認されることもある。当然ながら、通達評価は、個々の事情に応じて評価されたものではないため、客観的交換価値と乖離が生じる可能性は高い。しかし、国税庁による通達6項に基づく更正処分は、租税法における原理である租税法律主義および租税公平主義の見地から要件を充足しているのか、また、判例における「合理的な理由」および通達6項が規定する「著しく不相当と認められる場合」とは何を指すのかについて、検討の余地がある。したがって本稿では、相続財産の通達評価および鑑定評価の妥当性につき、判例をもとに分析し検討するものである。

【各章の構成】

第1章において、まず時価とは何か、相続税法の沿革から始まり、財産評価基本通達の性格を分析しながら、通達評価と鑑定評価の内容について明らかにする。

第2章においては、通達評価が覆され、国税庁の通達6項に基づく更正処分が容認された二つの判例を分析し、その判断基準について考察する。

第3章では、相続時における不動産の合理的な評価方法および適用基準について検討をする。

【結論】

相続における土地の評価は、相続税法22条により時価によることが定められている。この時価を算定するに当たっては、公示価格、路線価、固定資産税評

価額など、基準となる価額が複数存在するが、実務上、相続税における土地の評価は長い期間、納税者側の便宜を図り、国税庁側の課税実務の統一および負担の軽減に資することから、通達評価額が基本的に採用されてきた。

しかし、通達6項は、通達評価額で評価することが著しく不相当とみなされた場合は、国税庁長官の指示を受けて評価することを許容する規定となっており、すべての評価につき通達評価で行うことを、認容しているわけではない。判例では、「特別の事情」が存する場合に限り、他の合理的な方法により評価することとされている。その最も合理的な方法は、鑑定評価額である。

ただし、最判令和4年4月19日のように、国税庁長官の指示を受け評価された、一方の鑑定評価額のみをもって、時価と認定するには疑問が残る。

国税庁長官の指示の内容などが明示されない現況において、通達6項を適用する場合には、納税者、国税庁、裁判所による複数の鑑定評価につき、その合理性を比較検討し、平均的な評価額をもって判断するなどの方法が最適であると考えられる。

次に、通達6項における「著しく不相当」に該当するか否かについての適用基準が重要になる。

判例における「特別の事情」がある場合、または「租税負担の実質的な公平を著しく害する」場合とは、評価対象が個別の法令解釈通達などにより評価方法が規定されている以外のもので、通達による評価額と他の合理的な評価方法による価額に乖離が生じており、かつ、納税者の主観的な租税負担の軽減目的がある場合と解されている。しかし、この事情に該当するか否かの判断に、納税者の租税回避もしくは負担軽減目的を当てはめるのは、妥当ではないと考える。相続税法22条に規定する時価とは、通常、不特定多数間で取引される客観的な交換価値を反映するものであることから、主観的な要素は排除すべきであると考えられる。

交際費課税の適用要件

— 萬有製薬事件を中心に —

正 田 淳 一

【問題意識】

本論文の対象は租税特別措置法61条の4に規定されている交際費課税制度である。

同条6項において、「交際費、接待費、機密費その他の費用で、法人がその得意先、仕入先その他の事業に関係のある者に対する接待、供給、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支出するもの」を交際費等と定めている。

条文では、「その他」「その他の」という文言が用いられている。そのため、課税要件明確主義という点からも、不確定概念が条文の解釈を困難にしていると言わざるを得ない。

交際費課税が制度化された目的は、社用族による冗費支出や濫費支出の抑制を図ることである。しかし、「その他」「その他の」といった不確定概念により課税範囲が拡大されることとなり、冗費や濫費の性格が強くないものに対しても課税対象が拡大されていくことも懸念される。

本論文で扱う萬有製薬事件は医師等に対する英文添削費用について、東京地裁が過去の裁判例（東京地裁昭和53.1.26）と同様に「支出の相手方」が、「事業に関係する者等」であり、かつ「支出の目的」が、「接待等の行為により事業関係者等との間の親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図るため」、という2要件を基準として交際費であると判決を下した。

一方で、東京高裁は「支出の相手方」が、「事業に関係のある者等」であり、「支出の目的」が、「事業関係者等との間の親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図ること」であるとともに、「支出行為の形態」が、「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為であること」として、「支出行為の形態」を加えた3要件を基準として、交際費ではないと判決を下した。

東京地裁は2要件を基準として判断した一方で、東京高裁は3要件を基準として判断した。それ以降の裁判例では、交際費は概ね3要件によって判断されている。

本論文では、交際費について、萬有製薬事件の高裁判決で示された、「支出行為の形態」と「支出の相手方による認識」を中心として検証し、交際費課税の適用要件を検討していく。

【各章の構成】

第一章では、租税特別措置法61条の4に規定されている交際費課税の立法趣旨と沿革を確認することにより、創設時から現在の課税制度に至るまでの改正点を検証していく。

第二章では、交際費の課税要件における3つの要件である、「支出の相手方」、「支出の目的」、「支出行為の形態」について整理・検討を行うことにより、旧2要件説・新2要件説・3要件説の相違点を確認する。それとともに、旧2要件説と新2要件説の判例を用いることにより、交際費となるか否かを課税要件ごとに考察することを目的とする。

第三章では、論文添削における差額支出が争点となった、萬有製薬事件における判決について、「支出の相手方」、「支出の目的」及び「支出行為の形態」について整理・検討を行うことで、地裁と高裁の判断の違いを検証することを目的とする。

第四章では、萬有製薬事件が影響を与えた裁判例を確認することにより、「支

出の目的]、「支出行為の形態」、「支出の相手方による認識」を中心として、交際費の課税要件をどのように判断していくべきかという問題点に結論を出す。

【結論】

判例研究を通じて交際費課税については、「支出の相手方」、「支出の目的」、「支出行為の形態」について各個別に判断する3要件説に「支出の相手方による認識」まで含めて総合的に判断することが妥当であるという結論に至った。

交際費課税制度における損金不算入額が拡大する一方で、昭和29年から現在に至るまでの70年を経ても、「その他」「その他の」といった不確定概念が用いられることにより、企業は交際費かその他の費用かという難しい判断を強いられている。その結果、課税要件における不確定概念を原因とした多くの裁判が行われてきた。

萬有製薬事件以前は、「支出の相手方」と「支出の目的」を課税要件とする新2要件説が用いられてきた。その新2要件説では、「支出の相手方」について、「法人が、その得意先、仕入先その他事業に関係ある者等」とし、「支出の目的」について、「接待等の行為で相手との親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図ること」としたため、相手との親睦を密にする行為形態は交際費課税の対象となることが多かった。

萬有製薬事件の高裁判決は「支出の相手方」については、「法人が、その得意先、仕入先その他事業に関係ある者等」、「支出の目的」については、「交際費、接待費、機密費その他の費用」、「支出行為の形態」については、「接待、供給、贈答その他これらに類する行為」を条文に沿って個別に判断することで「支出行為の形態」を新2要件説とは異なる1つの独立した課税要件とした。さらには、「相手との親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図る」ことができたか否かを図る、「支出の相手方による認識」まで交際費の判断基準に含めることで、確実に交際費であると判断できるもの以外を除外することに繋がり、企業

における交際費課税の適用要件を明確にすることができると考えられる。

相続財産の土地の評価

— 財産評価基本通達総則6項の適用を中心に —

山下千絵

【問題意識】

相続における財産評価について、相続税法22条は、同法第3章で特別の定めのあるものを除くほか「相続・遺贈又は贈与により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時における時価による」とする。「取得の時」とは、相続においては被相続人または遺贈者の死亡の時であり、贈与においては、財産を取得した時である。

また「時価」とは、当該財産の客観的な交換価値と解されるが、相続税法は、財産の評価基準を「時価」によるとしか規定していない。土地についても評価をし相続税を申告納税する必要があるが、土地は全く同じものは存在せず画一的な評価をすることが困難である。そこで納税者間の公平、納税者の便宜、徴税費用の節減などの観点から、国税庁は、相続税法22条の土地の時価の解釈を財産評価基本通達によって行っている。

相続税において相続財産の多くを占める土地の評価額を算定することが重要であるが、土地の評価額は毎年1月1日を評価時点としているので変動することがある。時価の急激な上昇や下落があったときに、土地の実際取引価額と通達評価額の間に着しい乖離が生じた場合、また相続税対策など租税回避を目的として実際取引価額と通達評価額との乖離と債務控除を利用して課税価格を圧縮する場合もあり、国税庁が財産評価基本通達総則6項（以下「総則6項」と

いう。)を適用して否認したことにより争いになる事例も多い。

このような問題があることから、土地の評価と総則6項について以下2点を検討項目として挙げる。

- ①国民に対して効力を有する法源ではない通達によって評価し課税することが可能であるか。
- ②憲法84条で求められる租税法律主義のもとで、法律を根拠とするのではなく通達によって租税回避行為を否認することは可能であるのか。

【各章の構成】

構成として、第一章で、相続財産の土地の評価における問題提起を行う。第二章で、土地の評価制度の概要、財産評価基本通達と租税法律主義及び租税公平主義との関係、相続税財産評価における財産評価基本通達の位置づけを述べる。

第三章では、総則6項の意義、内容と判断基準について述べる。第四章では、最高裁令和4年4月19日判決を中心に総則6項適用の検討を行う。第五章では、土地の評価における通達の役割、「主観的要素」と総則6項による租税回避行為の否認について考察する。第6章で結論を述べる。

【結論】

検討項目①として挙げた法源としての性質を有するものではない財産評価基本通達によって評価をすることは可能なのかに関しては、相続税法22条の下、土地の評価の基本部分である8割評価を前提とした路線価方式は、行政先例法に近い役割を果たしていると考える。通達は本来、上級行政機関が下級行政機関の職務権限の行使を指揮するために発したものであり法令ではない。しかしながら、相続税法22条では相続等により取得した財産の価額を当該財産の取得

の時における客観的交換価値である時価としか示されておらず、具体的に条文で規定されていない。よって、納税者は相続税法22条の解釈として財産評価基本通達に記載されている方法で申告納税することを予定しており、納税者も実際に8割評価を前提とした路線価方式により、30年以上この通達にしたがって申告納税している。

財産評価基本通達では、土地の評価について、納税者が相続財産について明確に算定できるように所在地、土地の形状、土地上の建物の有無など細部を規定して計算方法を定めている。国民は、この通達を信頼して申告納税しており、もはや行政先例法といえるような役割を果たしていると考ええる。

検討項目②の租税回避行為を否認することについては、法令による個別否認規定が必要であると考ええる。財産評価基本通達は、行政先例法のような役割を果たしていると考ええるが、総則6項は、「通達の定めによって評価することが著しく不相当と認められる財産の価額は、国税庁長官の指示を受けて評価する」としており、具体的内容は財産評価基本通達にも記載されていない。総則6項の適用に際しては、法的安定性・予測可能性から明確であり限定的であることが必要である。このような理由からも、総則6項で、租税回避行為等の認識といった主観的要素を判断基準として考慮することは望ましくないのではないかと考える。

昭和63年度税制改正において、旧措置法69条の4が設けられ、被相続人が相続開始前3年以内に取得した土地建物等については、通達による通常の相続評価である土地建物等の相続税評価によらず、その土地建物等の取得価額によるという内容の特例があったが、現在は廃止されている。租税法律主義において法的安定性・予測可能性の観点からも、租税回避等の認識といった主観的要素を根拠に路線価等を否認するには、法令の規定が必要であると考ええる。

一時所得と雑所得、事業所得の所得区分についての考察 — 馬券払戻金訴訟を主として —

吉 武 杏 樹

【問題意識】

所得税法の所得は、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得、一時所得、雑所得の10種類に分類されている。その中で、馬券による払戻金は、一般的に一時所得に該当するとされている。

しかし、最高裁平成27年3月10日の判決は、馬券を自動的に購入するソフトを使用して独自で作成した計算式と条件設定（独自のノウハウ）に基づいてインターネットを介して長期間にわたり多数回かつ頻繁に網羅的な購入を行い、当たり馬券の払戻金を得ることにより多額の利益を恒常的に上げたことで、一連の購入が一体の経済活動であることから、馬券の払戻金が雑所得に該当するとした。

そして、最高裁平成29年12月15日の判決では、自動的に購入するソフトを使用せずに、独自のノウハウに基づいて、回収率が総体として100%を超えるように、インターネットを介して長期間にわたり継続的かつ網羅的に購入し続けていたことから、一連の行為が客観的に営利を目的とする継続的行為から生じた所得として、雑所得に該当するのが相当であるとされた。

これらの判例や馬券払戻金の事業所得該当性について争われた判例から、馬券による払戻金も、ある一定の条件を満たした場合であれば事業所得として認めるべきではないかという議論もなされている。

これらの判決を踏まえた上で、馬券払戻金による収入の所得区分が一時所得であるのか、雑所得であるのか、事業所得に該当する可能性があるのか、またその場合の要件について、考察していくこととする。

【各章の構成】

第一章は、所得区分についての考察として、第一節で所得税の沿革等について、第二節で一時所得、第三節で雑所得、第四節では事業所得について概要を記述する。

第二章では、馬券の払戻金訴訟の検証を行うこととする。第一節は、一時所得と雑所得の該当性が争われた事例として、最高裁平成27年3月10日判決、最高裁平成29年12月15日判決、東京高裁令和2年11月4日判決の三つを取り上げ、最後にそれらの事例についての小括を述べる。第二節は、一時所得と事業所得の該当性が争われた事例として、東京高裁平成29年9月28日判決を取り上げ、その小括をする。

第三章では、これまで取り上げてきた馬券払戻金訴訟や先行研究をもとに、第一節で一時所得と雑所得について、第二節で事業所得についての考察を行っていく。

【結論】

馬券払戻金に関する判例を検証して、一時所得と雑所得について争われた判例においては、「営利目的性及び継続性」が重視されており、馬券払戻金が雑所得と認められるのは、営利目的性と継続性を充足する場合に限られるものと考ええる。

二つの最高裁判決の事案では、係争年分において利益が生じており、損失は発生しておらず雑所得と判断されているが、令和2年東京高裁の事案では、損

失年分があったという結果が判断要素として重視され、利益目的性が認められず雑所得と判断されなかったものと思われる。客観的に利益を目的としていた行為かどうかという観点から検討することにより雑所得と認められる余地もあったのではないだろうかとも考えられる。

一時所得と事業所得について争われた判例においては、「相当程度の期間継続して安定した収益を得られる可能性」が重視されている。

平成29年東京高裁の事案は、損失が発生している年分も多かったことで、相当程度の期間継続して安定した収益を得られる可能性が認められる余地も少なかったと考えられるが、その可能性が客観的に存在する場合には、事業所得に該当する可能性も出てくるのではないだろうか。

「相当程度の期間継続して安定した収益を得られる可能性」を有している事業としては、その活動を主とし、安定した収入を得て、それによって生計を立てていること、そしてその可能性が客観的に存在することが必要であり、馬券の購入行為のようにギャンブル性・偶発性の高いものから得た収入については、上記「所得発生の安定性」の観点から、独自のノウハウを駆使し、継続的に、大量かつ網羅的に馬券を購入し、一定の期間、生計を維持できる程度の継続的な収益計上の見込みがあるような場合に、事業所得として認められる余地も出てくるのではないかと考える。

その際、事業所得として認められるためには、事業所得者としての記帳義務や帳簿の保存義務を履行しておくことが必要であると考える。